

8.8.2019

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
valtiovarainministerio@vm.fi

VM079:00/2019

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi yritysten maastapoistumisverotuksesta

Esityksessä ehdotetaan lisättäväksi elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin maastapoistumisverotusta koskevat säännökset. Lisäksi muutettiin verotusmenettelystä annettua lakia, veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia, tuloverolakia ja maatilatalouden tuloverolakia.

Ehdotukset perustuvat sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun direktiiviin.

Suomen Yrittäjät esittää lausuntonaan seuraavaa:

Yleistä

Luonnos hallituksen esitykseksi yritysten maastapoistumisverotuksesta koskee sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 (jäljempänä direktiivi) kansallista täytäntöönpanoa. Yleisenä huomiona toteamme hallituksen esitysluonnokseen sisältyvän elementtejä, joiden perusteella uudesta sääntelystä pyrittäisiin tekemään kireämpää kuin mitä direktiivin täytäntöönpanon vähimmäistaso edellyttäisi. Esitysluonnoksen perusteella ei kuitenkaan saa selkeää kuvaa siitä, miltä osin sääntely toteutettaisiin direktiivin edellyttämä vähimmäistaso ylittäen, ja lisäksi ehdotettujen kansallisten kiristysten perustelut puuttuvat osin jopa kokonaan. Tältä osin esitystä tulisi jatkovalmistelussa tarkentaa ja täydentää.

Esitämme seuraavassa eräitä yksityiskohtaisia huomioita esitysluonnoksesta.

Sääntelyn soveltamisalaan kuuluvat verovelvolliset ja toimintamuodot

Esitysluonnoksen yleisperusteluissa sivulla 20 todetaan seuraavaa:

”Vaikka direktiivi edellyttää maastapoistumisverotusta sovellettavan vain yhteisöverovelvollisiin, ei kuitenkaan ole perusteltua kohdella esimerkiksi muita yhtiöitä eri tavalla. Tämän vuoksi ehdotetaan, että maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä ei rajattaisi koskemaan pelkästään yhteisöverovelvollisia, vaan säännöksiä sovellettaisiin myös esimerkiksi kommandiittiyhtiömuotoisiin toimijoihin, joiden osalta verotus tapahtuu yhtiömiehen tasolla. Jos ulkomaisella yhtymällä olisi kiinteä toimipaikka Suomessa, sovellettaisiin sen osalta vastavia säännöksiä.”

Edellä mainitun perusteella sääntely olisi tarkoitus ulottaa myös henkilöyhtiöihin. Pidämme ongelmallisena, että muita toimintamuotoja kuin yhteisöjä koskevia sääntelyn perusteluja tai vaikutuksia ei edellä lainatun lyhyen tekstin lisäksi ole käsitelty lainkaan.

Erityisen ongelmallisena pidämme sitä, että hallituksen esitysluonnoksen lakiehdotusten perusteella ei kuitenkaan voida tehdä johtopäätöstä siitä, että sääntelyn piiriin tulisivat esityksestä välittyvän, joskin epätarkasti ilmaistun tarkoituksen mukaisesti vain henkilöyhtiöt, sillä ehdotetun elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (jäljempänä EVL) 51 e §:ää koskevan muutossäännöksen sanamuodon mukaan sääntely kattaisi myös esimerkiksi yksityiset elinkeinonharjoittajat. Edellä lainatun luonnoksen yleisperusteluosiossa sijaitsevan tekstin perusteella tämä ei liene tarkoitus, mutta toisaalta on selvää, että legaliteettiperiaate edellyttää säännösten laatimista siten, että niiden sanamuodosta käy ilmi, mitä yhtiömuotoja tai toimintamuotoja sääntely koskee. Esityksessä tulisi eritellysti käsitellä sitä, mikä kysymyksessä olevan sääntelyn suhde on eri toimintamuotoihin.

Edellä lainatussa hallituksen esitysluonnoksen tekstissä viitataan ”esimerkiksi kommandiittiyhtiöihin”. Jos ja kun sääntely on tarkoitus ulottaa (ulkomaisiin) henkilöyhtiöihin, on syytä huomauttaa, että ehdotetun EVL 51 e §:n perusteella näin ei kuitenkaan olisi. Kommandiittiyhtiö on verotuksessa las kentayksikkö, jonka tulos verotetaan yhtiömiestasolla, eikä ehdotettu säännös siten koskisi kommandiittiyhtiötä itsessään.

Yhtymää ei ole tuloverolain (jäljempänä TVL) 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa määritelty Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, eikä ehdotetun säännöksen sanamuodon mukaan sääntely siten koskisi TVL 4 §:ssä tarkoitettuja yhtiömiä toisin kuin esityksen perusteluissa todetaan.

Kotimaisten yhtymien osalta säännös kotipaikan muutoksen maastapoistumisverosta ei soveltune, koska niiden osalta verovelvollisuus toteutuu osakstasolla. EVL 51 e §:n 1 momentin 2 ja 4 kohtia koskevat säännösehdotukset kiinteään toimipaikkaan liittyvistä siirroista voitaneen verottaa Suomessa, koska kyse on tilanteesta, jossa ulkomaisella yhtymällä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Verosopimustilanteissa arvioitavaksi tulisi kuitenkin vielä se, onko ulkomainen yhtymä verosopimuksessa tarkoitettu henkilö.

Kiinnitämme huomiota myös siihen, että ehdotetun uuden TVL 30 b §:n mukaan sääntely koskisi vain yhteisöjä. Myös ehdotetun maatilatalouden tuloverolain 3 §:n uudessa 5 momentissa mainitaan vain yhteisöt. Eri toimintamuotojen osalta voidaan kokoavasti todeta, että esityksen perustelut ja säännösehdotukset eivät vastaa toisiaan.

Ehdotetussa EVL 51 e §:ssä käytetään käsitteitä ”Suomessa yleisesti verovelvollinen” ja ”verovelvollinen” ilman että toisistaan poikkeavien käsitteiden käyttöä on luonnoksessa erikseen perusteltu. Jatkovalmistelussa esitystä tulisi täydentää ao. perusteluin. Direktiivin maastapoistumisverotusta koskevassa 5 artiklassa viitataan verovelvolliseen, mutta verovelvollisen määrittelmä on direktiivin Artiklassa 1 (Soveltamisala) määritelty (yhteisöt ja niiden kiinteät toimipaikat). Kansallisessa sääntelyssä verovelvollisuuden alueellisesta ulottuvuudesta on säädetty tuloverolaissa ja esityksessä tulisi siksi käyttää TVL 9 §:n mukaisia käsitteitä ”yleinen verovelvollisuus” ja ”rajoitettu verovelvollisuus”. Tarkoitus lienee, että ehdotettu EVL 51 e §:n 1 momentin 2 kohta koskisi rajoitetusti verovelvollisia, koska kohdassa säädetään kiinteän toimipaikan verotuksesta. Verovelvollisen käsitteen sijaan kohdassa voitaisiin käyttää ilmaisua ”rajoitetusti verovelvollinen”. Mahdollista on myös käyttää EVL:n lakiehdotuksessa passiivimuotoa, jolloin pykälään ei tarvitse lainkaan lisätä ilmaisuja ”verovelvollinen” tai ”yleisesti verovelvollinen”. Tätä sääntelytapaa on aikaisemmin noudatettu EVL:ssä

Koska hallituksen esitysluonnoksen perusteella on epäselvää, mitä toimintamuotoja sääntelyn on tarkoitus koskea ja millä perustein sekä kun muita kuin yhteisöjä koskevat vaikutusarviot kansainvälisine vertailuineen puuttuvat, Suomen Yrittäjät katsoo, että sääntely tulisi ensi vaiheessa ulottaa direktiivin vähimmäistason mukaisesti vain yhteisöihin, mikä tulisi mainita myös säännöksessä. Sääntelyn soveltamisalan ulottuvuutta muihin toimintamuotoihin (henkilöyhtiöt) voidaan tarvittaessa tarkastella myöhemmin erikseen, mutta tällöinkin tarkastelun tulisi perustua punnittuun, kansainvälisen vertailun sisältävään analyysiin.

Hyvitys- ja vapautusmenetelmä ja Suomen verotusoikeuden menettäminen

Ehdotetussa säännösluonnoksessa EVL 51 e §:n 1 momentin 1, 2 ja 3 kohdissa maastapoistumisarvon verottamisen edellytyksenä on, että Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin.

Esityksen perusteluiden mukaan ehdotetun EVL 51 e §:n 1 momentin 1 kohdan osalta säännös soveltuu tilanteisiin, joissa Suomi poistaa siirrettyjen varojen verotusoikeuden vapautusmenetelmällä. Suomen soveltaessa hyvitysmenetelmää maastapoistumisveroa ei voitaisi määrätä. Menetelmän merkitys ei kuitenkaan käy ilmi lakiehdotuksen sanamuodosta, joten säännös on epäselvä. *Mikäli jatkovalmistelu etenee luonnoksessa esitetyn mukaisesti, sääntely olisi selvyiden vuoksi perusteltua sisällyttää säännösehdotuksen sanamuotoon, jotta verotusoikeuden menettämisen merkitys käy ilmi itse säännöksestä.*

Kytettäessä esitysluonnoksessa esitetyllä tavalla Suomen verotusoikeuden menettäminen vapautusmenetelmään on otettava huomioon, että poistettaessa kaksinkertainen verotus vapautusmenetelmällä Suomessa on edelleen muiden kuin yhteisöjen osalta toisen valtion verotusvaltaan kuuluvien kiinteän toimipaikan tulojen verotusoikeus, kuten hyvitysmenetelmäsäkin, vaikka esitysluonnoksen mukaan maastapoistumisvero soveltuisi myös muihin kuin yhteisöihin. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 7 §:n 1 momentin mukaan vapautusmenetelmä ei poista tulon verotusoikeutta muilta kuin yhteisöiltä. Suomi vain vapauttaa ulkomaisen tulon Suomen verosta saman tulon eri valtioissa tapahtuvan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Jos vapautusmenetelmän alaista tuloa ei veroteta ulkomailla lainkaan, verotus tulosta myös Suomessa on nolla. Jos vapautusmenetelmän alaisesta tulosta verotetaan toisessa valtiossa Suomea korkeammalla verokannalla ja veronalainen tulo on sama kuin Suomessa, vero tulosta on korkeampi kuin mitä se olisi, jos tulo verotettaisiin vain Suomessa. Hyvitysmenetelmässä ulkomaisesta tulosta peritään aina vähintään Suomen veron määrä, koska Suomen veroista vähennetään ulkomaan veroa enintään Suomen veron määrä. Ulkomaan veroa vastaavaa Suomen veroa ei siten laiteta maksuun Suomessa. Tältä osin kysymys ei ole verotusoikeuden menettämisestä, vaan verojen määrän erosta.

Toiseen valtioon siirtyvien varojen siirtohetkeen mennessä syntyneitä arvonnousua ei todennäköisesti verotettaisi siirtohetkellä vastaanottavassa valtiossa. Maastapoistumisveron alainen tulo verotettaisiin Suomessa siirtohetkellä ja vastaanottavassa valtiossa mahdollisesti varojen

luovutushetkellä. Verotuksen ajankohdat ja mahdollisesti myös tulon ja veron määrät poikkeaisivat siten toisistaan.

Direktiivin johdannon kohdassa kymmenen todetaan seuraavaa:

”Jotta varmistettaisiin säännön yhteensopivuus hvyitysmenetelmän kanssa, on suotavaa sallia se, että jäsenvaltiot viittaavat hetkeen, jolloin oikeus verottaa siirrettyjä varoja menetetään.”

Direktiivin johdantotekstin tarkoitus lienee siinä, että on tärkeää säätää kansallisesti siitä, että tulo realisoituu varojen siirtyessä toiseen valtioon, jotta lähtövaltion verotusoikeus säilyisi. Direktiivin johdannon merkitys on kuitenkin epäselvä siltä osin kuin kyse on asuinvaltiosta kiinteään toimipaikkaan siirrettävien varojen verotusoikeuden säilymisestä suhteessa kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmään. Tällöin varoja siirtävän verovelvollisen asuinvaltio on edelleen Suomi ja Suomi verottaa asuinvaltiona kaikkia esimerkiksi kotimaisen osakeyhtiön tuloja sekä poistaa ulkomaisen kiinteän toimipaikan kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenetelmällä. Esitysluonnoksen kansainvälisestä vertailusta ei käy ilmi, onko kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän erilaisesta kohtelusta säädetty joissain vertailuvaltioista. *Esitämme esitysluonnosta täydennettäväksi tältä osin.*

Lisäksi katsomme, ettei maastapoistumisveron perimistä voida pitää perusteltuna sillä perusteella, että tulon kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä ainakaan muiden kuin yhteisöjen osalta.

Verotuksellisen kotipaikan siirto

Direktiivin 2 artiklan 7 kohdan mukaan verotuksellisen kotipaikan siirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jolla verovelvollinen *lakkaa olemasta jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva*, samalla kun verovelvollinen hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannelta maasta.

Yhteisö ei Suomessa voi kansallisten säännösten mukaan siirtää kotipaikkaansa ulkomaille, eikä verosopimuksen mukainen asuinvaltion siirto poista yleistä verovelvollisuutta, vaan yhteisö on edelleen Suomessa verotuksellisesti asuva kansallisen lainsäädännön mukaan. Tämä todetaan myös hallituksen esityksen luonnoksessa.

Esitysluonnoksen perusteella jää epäselväksi, onko ehdotettu EVL 51 §:n 1 momentin säännösehdotus direktiivin mukainen vai tiukempi. *Esitämme jatkovaikuttamistilanteesta pohdittavaksi, onko verosopimuksen mukaisen asuinvaltion siirtoa perusteltua verottaa, kun yleinen verovelvollisuus säilyy.*

Kysymys ei tältä osin ole direktiivin tarkoittamasta verotuksellisen kotipaikan siirrosta, mikä olisi perusteltua tuoda esiin myös esityksessä.

Omassa toiminnassa syntynyt liikearvo

Esitysluonnoksen mukaan omassa toiminnassa syntynyt liikearvo tulisi maastapoistumisverotuksen kohteeksi.

Esitämme jatkovalmistelussa tarkoin harkittavaksi, onko omassa toiminnassa syntyneen liikearvon verottaminen perusteltua, sillä liikearvo ei ole yksiselitteisesti määriteltävissä ja sen arvonmääritykseen liittyy huomattavia käytännön vaikeuksia.

Kiinnitämme huomiota myös siihen, että omassa liiketoiminnassa syntynyt liikearvo sisältyisi maastapoistumisveropohjaan kiinteän toimipaikan toiminnan loppuessa. Näin ei sitä vastoin olisi osakeyhtiötä purettaessa.

Maksunlykkäys

Esitämme esityksen perusteluja täydennettäväksi siten, että niissä käsiteltäisiin maksunlykkäystä tappiutilanteessa. Lisäksi olisi perusteltua mainita perusteluissa, miten maastapoistumisveroon perustuvaa veronalaista tuloa käsitellään tappiontasauksessa.

Maastapoistumisarvon käsitteestä

Esitysluonnoksessa on käytetty erillistä maastapoistumisarvon käsitettä, vaikka esimerkiksi direktiivissä käytetty käsite on markkina-arvo. Luonnoksen perusteella jää epäselväksi, mikä on maastapoistumisarvon käsitteen suhde muihin esityksessäkin esiin nostettuihin, samantyyppisiin markkinaehtoiseen arvostukseen viittaaviin käsitteisiin. Mikä on maastapoistumisarvon suhde todennäköiseen luovutushintaan? Onko niillä eroa?

Sääntelyn selkeyden kannalta olisi tarkoituksenmukaisempaa käyttää esimerkiksi direktiivin käsitteistöä vastaavasti markkina-arvon käsitettä tai muuta vastaavaa jo käytössä olevaa käsitettä.

Muita huomioita

Sivulla 21 kahdessa viimeisessä kappaleessa on ristiriitaista tekstiä:

- *”Muilla kotimaisilla yhteisöillä kuin eurooppayhtiöillä ei ole mahdollisuutta siirtää Suomen verolainsäädännön mukaista kotipaikkaansa pois Suomesta ilman purkautumismenettelyä.”*

- *”Myöskään yhtiöoikeudellisesti kotipaikan siirtäminen toiseen valtioon ei ole mahdollista. Verosopimustilanteessa on mahdollista, että Suomessa perustettua tai rekisteröityä yhteisöä ei pidetä verosopimuksen nojalla Suomessa asuvana.”*

Esitämme jatkovalmistelussa pohdittavaksi, onko maksunlykkäystä koskeva ehdotettu EVL 52 i § tarpeellinen vai riittäisikö, että asiasta säädettäisiin ehdotetussa verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:ssä siten, että ehdotetun EVL 52 i §:n sisältö siirretäisiin verotusmenettelystä annettuun lakiin.

EVL 51 e §:n 1 momentin luettelon 3 ja 4 kohdan väliin pitänee lisätä sana ”tai”.

Voimaantulosäännöksessä tulisi myös mainita verovuosi, johon muutettua säännöstä sovelletaan ensimmäisen kerran.

Kunnioittavasti

Suomen Yrittäjät

Mika Kuismanen
pääekonomisti

Laura Kurki
veroasiantuntija